

**Audience publique du 24 mai 2012**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 28684 du rôle et déposée en date du 31 mai 2011 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ..., par laquelle a été introduit « *une réclamation* » à l'encontre des bulletins d'imposition rectifiés de l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007, tous les deux émis le 9 mars 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 juillet 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 13 octobre 2011 par Maître Cathy Arendt, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom du demandeur;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins d'imposition entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Cathy Arendt et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

Le 23 août 2010, le bureau d'imposition Luxembourg ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit par voie de taxation d'office à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2006 et 2007, Monsieur ... ayant antérieurement omis de donner suite à divers rappels et mises en demeure lui adressés par le bureau d'imposition, dont notamment deux sommations-astreinte du 17 juillet 2008, ainsi que des décisions du 15 octobre 2009 liquidant les prédites astreintes.

Par courrier du 4 octobre 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt relatifs aux années 2006 et 2007 en y joignant les déclarations fiscales pour les années en question.

Par décision du 3 mars 2011, n° C16223 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara ladite réclamation fondée dans les termes suivants :

*« Vu la requête introduite le 4 octobre 2010 par le sieur ..., demeurant à ..., pour réclamer contre le « bulletin d'imposition d'office pour les années 2006, 2007 » ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2006 et 2007, tous émis le 1er septembre 2010 ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir soumis à l'imposition par voie de taxation pour les années litigieuses ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant n'ayant réservé aucune suite aux mandements, aux sommations d'astreintes et aux décisions liquidant les astreintes, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu des années en cause, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;*

*Considérant que « La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344). » ;*

*Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, études fiscales n° 81-85, novembre 1989, n° 190, page 117 et tribunal administratif du 26 avril 1999, n° 10156 du rôle) ;*

*que la taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents ;*

*Considérant qu'en guise de motivation, le réclamant a remis, en date du 5 octobre 2010, les états de ses revenus des années 2006 et 2007 couchés sur les formulaires des déclarations de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2006 et 2007, ainsi que des pièces justificatives y relatifs ;*

*Considérant que le directeur a l'obligation de procéder à l'examen des pièces produites devant lui (Cour administrative du 19 février 2009, n° 25028C du rôle) ;*

*Considérant qu'en l'occurrence, le réclamant a prouvé suffisamment l'écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers les bulletins litigieux, établis par voie de taxation, et les revenus réels des années 2006 et 2007, de sorte qu'il y a lieu de réformer les bulletins litigieux avec les réserves suivantes ;*

*Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le réclamant est gérant d'une société à responsabilité limitée dénommée ... dont il détient 24% du capital social et qu'il exerce encore à titre indépendant l'activité d'... ;*

*Considérant que le réclamant n'a pas déclaré des recettes en relation avec l'activité d'... pour l'année 2006 ;*

*qu'il se borne à déclarer une recette de ... euros pour l'année 2007 provenant intégralement d'une société anonyme luxembourgeoise ... ;*

*que le réclamant exerce des fonctions d'administrateur-délégué auprès de ladite société ;*

*Considérant que l'instruction au contentieux a encore révélé que tant le réclamant que son épouse ont payé des cotisations sociales au Centre Commun en tant qu'indépendants et que l'épouse du réclamant a été déclarée au Centre Commun comme « conjoint-aidant » pour la période du 15.03.2005 au 28.02.2007 ;*

*Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées autrement ;*

*qu'il résulte de tout ce qui précède que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale des années 2006 et 2007 est fixé à respectivement .... euros et à ... euros ;*

*Considérant que les redressements des bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2006 et 2007 font l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme ;*

*les dit fondées ;*

*réformant ;*

*ramène l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;*

*ramène l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;*

*renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour l'imputation des retenues (...) ».*

Sur base de la décision directoriale susmentionnée du 3 mars 2011, le bureau d'imposition Luxembourg ... du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit le 9 mars 2011 à l'encontre de Monsieur ... les bulletins de l'impôt rectifiés sur le revenu relatifs aux années 2006 et 2007.

Les prédicts bulletins de l'impôt rectifiés du 3 mars 2011 firent l'objet d'un recours contentieux introduit par Monsieur ... en date du 31 mai 2011, la requête précisant que *« suite à la réception du courrier [du directeur] de l'Administration des Contributions Directes en date du 03 mars 2011, décision sur réclamation, N° du rôle C 16223 (annexe 1), je présente mes réclamations contre les bulletins d'imposition 2006 et 2007 [du 9 mars 2011] (annexe 2, 3) (...) »*.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le recours serait irrecevable *omisso medio* pour être dirigé directement contre les bulletins rectifiés de l'année 2006 et 2007 sans que lesdits bulletins et les contestations afférentes aient été soumis préalablement pour examen et décision au directeur.

Le demandeur réplique que son recours contre les bulletins rectifiés des années 2006 et 2007 serait recevable, étant donné que le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », ne l'obligerait pas à introduire préalablement à son recours une réclamation contre les bulletins d'imposition rectifiée du 9 mars 2011, ces derniers n'étant *« que la conséquence de la décision du directeur du [3] mars 2011 qui [contiendrait] d'ailleurs à sa dernière page un relevé des montants à retenir et à imposer (...) »*.

En vertu du paragraphe 228 AO : *« Les décisions visées aux §§ (...) 211 [les bulletins d'imposition de l'impôt sur le revenu conformément au paragraphe 210b AO](...) peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes. Il sera procédé conformément au § 299. La décision du directeur est susceptible d'un recours devant le tribunal administratif, qui statuera au fond. »*

En vertu de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif: *« (...) (3) 1. Le tribunal administratif connaît comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de l'Administration des contributions directes dans les cas où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) prévoient un tel recours.*

*2. En cas d'application du §237 de la loi générale des impôts le tribunal administratif statue conformément aux dispositions de l'article 2.*

*3. Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus (...) »*

Il se dégage des dispositions légales précitées, d'une part, que la loi n'opère pas de distinction selon qu'il s'agit d'un bulletin d'imposition initial ou d'un bulletin d'imposition rectifié, de sorte que tout bulletin d'imposition doit d'abord faire l'objet d'une réclamation

auprès du directeur, et, d'autre part, que seul le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois qui court à partir de l'introduction de la réclamation introduite contre le prédit bulletin, a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation.

En ce qui concerne le recours introduit contre les bulletins de l'imposition rectifiés des années 2006 et 2007, émis tous les deux le 9 mars 2011, force est de constater que ni les pièces versées, ni le dossier fiscal ne renseignent une réclamation introduite conformément au § 228 AO.

Etant donné qu'en application de l'article 8, paragraphe 3, alinéa 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal administratif connaît seulement des recours contre les bulletins d'impôt dans le cas où une réclamation au sens du § 228 AO a été introduite et qu'aucune décision n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le recours introduit contre les bulletins d'impôt rectifiés des années 2006 et 2007, faute de réclamation préalable, est irrecevable.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Anne Gosset, juge,  
Paul Nourissier, juge,

et lu à l'audience publique du 24 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 24 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif